

Audit en Advies

Citation for published version (APA):

Nuijten, A. L. P. (2021). Audit en Advies: wisselen auditors van bril? In M. van Twist, J. Breedveld, & M. Vlak (Eds.), *Auditors Adviseren: Advies door en voor Auditors* (pp. 55-61). Erasmus School of Accounting and Assurance.

Document status and date:

Published: 01/06/2021

Document Version:

Publisher's PDF, also known as Version of record

Please check the document version of this publication:

- A submitted manuscript is the version of the article upon submission and before peer-review. There can be important differences between the submitted version and the official published version of record. People interested in the research are advised to contact the author for the final version of the publication, or visit the DOI to the publisher's website.
- The final author version and the galley proof are versions of the publication after peer review.
- The final published version features the final layout of the paper including the volume, issue and page numbers.

[Link to publication](#)

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal.

If the publication is distributed under the terms of Article 25fa of the Dutch Copyright Act, indicated by the "Taverne" license above, please follow below link for the End User Agreement:

<https://www.ou.nl/taverne-agreement>

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us at:

pure-support@ou.nl

providing details and we will investigate your claim.

Downloaded from <https://research.ou.nl/> on date: 05 May. 2023

Open Universiteit
www.ou.nl



Hoofdstuk 9 – Audit en Advies: wisselen auditors van bril?

Prof. dr. A.L.P. Nuijten RE CIA CISA

1 Introductie

De werkzaamheden van auditors strekken zich uit over het werkveld van pure controle en rapportage daarover (assurance) tot aan advisering, al dan niet op basis van gedegen onderliggend onderzoek. Het al dan niet combineren van audit en advies is onderwerp van debat binnen de beroepsgroep van auditors. Daarin komen aspecten aan de orde zoals toegevoegde waarde, effectiviteit en verwachtingen maar ook vaktechnische aspecten zoals rolvermenging, objectiviteit alsmede de organisatorische inrichting die daarmee samenhangt. Deze bijdrage verkennt een ander perspectief, namelijk het individu die de audit dan wel adviesopdracht uitvoert. Niet zozeer hoe het vaktechnisch geregeld 'moet zijn', maar of de auditor in de praktijk een adviesopdracht ook anders aanpakt dan een assurance-opdracht.

De onderzoeksvraag is of de auditor in een assurance-opdracht op een andere manier observeert, acteert en communiceert dan in een adviesopdracht. Bij 37 (IT-) auditors is een zogenoemde metaprofielanalyse verricht waarin hun voorkeursstijl van waarnemen en communiceren bij een zelf uitgevoerde adviesopdracht en een zelf uitgevoerde assurance-opdracht in kaart werd gebracht. Deze analyse vond plaats als onderdeel van de 'advisory'-module in de opleiding die (IT-) auditors hier volgen.

Metaprofielanalyse is geen persoonlijkheidstest (zoals MBTI) en is ook geen classificatie van persoonlijkheidstypen. Metaprofielanalyse gaat ervan uit dat mensen een persoonlijke voorkeursstijl van denken en doen hebben, maar dat die voorkeursstijl niet persé in alle situaties gelijk is. Thuis heb je misschien een andere voorkeursstijl dan op je werk (ten opzichte van je collega's). Dit kan zelfs extreme verschillen laten zien: iemand die doorgaans op het werk behoudend of negatief is, is misschien in het weekend lid van de feestcommissie bij de voetbalclub. Een analyse van voorkeursstijlen kan inzicht geven in iemands persoonlijke valkuilen én aanknopingspunten bieden voor verbetering. Metaprofielanalyse wordt onder meer toegepast bij persoonlijke coaching of team-analyses. Meer informatie over metaprofielanalyse/mindsonar op www.mindsonar.info.

Geanalyseerd wordt op welke aspecten dezelfde auditors anders waarnemen en communiceren bij een adviesopdracht dan bij een assurance-opdracht. Verschillen duiden erop dat auditors wisselen van bril tussen adviesopdrachten en assurance-opdrachten. De implicaties van verschillen worden eveneens bediscussieerd in deze bijdrage: wat kunnen consequenties zijn als de auditor wisselt van bril tussen adviesopdrachten en assurance-opdrachten. Wat betekent het voor de communicatie met en ook de beeldvorming bij afnemers?

2 Opgengsten van onderzoek

De metaprofielanalyse legt respondenten 78 testitems (vragen) voor. Daarmee worden 13 dimensies (zogenaaude metaprogramma's) in kaart gebracht (6 items per metaprogramma). De metaprofiel analyse kan duidelijk maken hoe de bril van een auditor verschilt afhankelijk van een adviesopdracht of een assurance-opdracht. Op individueel niveau kunnen natuurlijk persoonlijke karaktereigenschappen dominant zijn in de wijze van denken, doen en communiceren in zowel assurance- als adviesopdrachten. Maar omdat in dit geval aan 37 deelnemers zowel een assurance-opdracht als een adviesopdracht kon worden voorgelegd, is er sprake van 2 observaties per persoon. Daarmee is te 'controleren' op individuele verschillen tussen de deelnemers en is door middel van een zogenoemde 'paired-sample test' te onderzoeken of auditors bij een adviesopdracht anders denken en doen dan bij een assurance-opdracht.

'Systematisch opsporen van detailfouten' of 'creatief richting geven'

In tabel 1 hebben wij enkele metaprogramma's opgenomen die in onderlinge samenhang inzicht verschaffen in hoe de bril van auditors verschilt afhankelijk van het type opdracht. In de tabel zijn scores opgenomen die zijn gemeten bij de 37 deelnemers. Per metaprogramma is een totaalscore van 10 punten te verdelen.

Neem bijvoorbeeld het metaprogramma **Options-Procedures** voor een assurance opdracht. Daar is de score 3,6 voor Options en 6,4 voor Procedures. Dit geeft dus aan in hoeverre respondenten neigen naar het ene uiteinde 'denken in options' of naar het andere uiteinde 'denken in procedures'. Van links naar rechts ziet u per metaprogramma de gemiddelde score van de 37 deelnemers bij de assurance-opdracht, de adviesopdracht en het verschil tussen beide gemiddeldes. In de meeste rechtse kolom ziet u of dit verschil statistisch significant is op basis van een sampled-pair t-toets.

Metaprogramma's	Assurance-opdracht	Advies-opdracht	Vershil	Sign
Options – analyseren en reflecteren	3,6	5,8	+ 2,2	0,000***
Procedures – voorgeschreven stappen volgen	6,4	4,2	– 2,2	0,000***
Towards – geleid door doelen	4,9	6,4	+ 1,5	0,000***
Away From – geleid door wat je wilt voorkomen	5,1	3,6	– 1,5	0,000***
Global – kijken naar hoofdlijnen	4,2	6,2	+ 2,0	0,000***
Specific – kijken naar details	5,8	3,8	– 2,0	0,000***
Match – oog voor wat goed is	4,4	5,6	+ 1,2	0,003**
Mismatch – oog voor wat fout is	5,6	4,4	– 1,2	0,003**

Tabel 1 Systematisch opsporen van detailfouten of creatief richting geven

Uit onze interpretatie van de scores in tabel 1 komt het volgende beeld naar voren. De respondenten zijn bij een assurance-opdracht veel meer gericht op het volgen van volgordeelijke stappen en procedures dan op het 'vrij' analyseren en belichten van een object van onderzoek vanuit uiteenlopende perspectieven. Bij een adviesopdracht ligt de focus veel minder bij het doorlopen van stappen en veel meer bij het 'vrij' analyseren en reflecteren. Dit onderscheid brengt met zich mee dat auditors bij een adviesopdracht veeleer een brede en creatieve blik hanteren, maar daarentegen de degelijkheid van vastomlijnde stappen wat meer loslaten. Bij een assurance-opdracht klampen zij zich wat meer vast aan de vastomlijnde stappen maar tonen zij zich minder vrij om een bredere en creatieve blik te hanteren.

Dit onderscheid wordt bevestigd en aangevuld door de scores op het metaprogramma **Towards-Away From** in tabel 1. Uit deze scores blijkt dat de auditors zich bij een assurance-opdracht nadrukkelijker richten op de balans tussen enerzijds het bereiken van het doel (het op tijd afronden van de audit) en anderzijds het voorkomen dat ze fouten maken of zaken over het hoofd zien. Bij een adviesopdracht zijn de respondenten veel meer gericht op het bereiken van een doel en laten zich minder leiden door alles wat fout zou kunnen gaan in de opdracht. Uit de scores op het metaprogramma **Match-Mismatch** blijkt dat ook in de data die wordt verzameld bij een assurance-opdracht de nadruk ligt op wat er fout zou kunnen zijn en bij de adviesopdracht er meer aandacht is voor wat er goed is.

Een nadere bevestiging en verrijking van dit beeld vinden we terug in de scores op het metaprogramma **General-Specific**. Uit deze scores blijkt dat auditors zich bij een assurance-opdracht bij voorkeur meer richten op details dan op de hoofdlijnen. Bij een adviesopdracht daarentegen richten de auditors zich meer op de hoofdlijnen en minder op de details. Waar de auditors zich bij de

assurance-opdracht richten op het opsporen en voorkomen van fouten, blijkt dat zij zich nadrukkelijk volgens vaste stappen vergewissen van de details ('the devil is in the details'). Bij een adviesopdracht is hiervan duidelijk minder sprake en ligt de nadruk meer op creativiteit en richting geven.

'Zien is geloven' of 'Mensen in beweging krijgen'

In tabel 2 hebben wij enkele metaprogramma's opgenomen die in samenhang inzicht verschaffen op het gebied van informatie versus de mens kant bij onderzoek. Per metaprogramma is wederom een totaalscore van 10 punten te verdelen maar nu over een drietal polen.

Metaprogramma's	Assurance-opdracht	Advies-opdracht	Vershil	Sign
Information – willen weten hoe het zit	4,6	3,2	- 1,4	0.000***
People – gericht op mensen – wie	2,7	3,6	+ 0,9	0.000***
Activities – gericht op acties – wat je kunt doen	2,7	3,2	+ 0,5	0,008**
Visual – zien	4,6	3,7	- 0,9	0,002**
Auditory – horen	3,0	2,8	- 0,2	0,364
Kinesthetic – voelen	2,4	3,5	+ 1,1	0,000***

Tabel 2 Zien is geloven of mensen in beweging krijgen

Uit onze interpretatie van de scores in tabel 2 komt het volgende beeld naar voren. De respondenten zijn bij een assurance-opdracht veel meer gericht op het vergaren van informatie dan op de mensen met wie ze te maken hebben of de verbeteracties. Bij een adviesopdracht ligt de focus veel minder op het vergaren van informatie en ligt de oriëntatie veel meer bij de menselijke kant van de opdracht en de verbeteracties.

Dit beeld wordt bevestigd en aangevuld door de scores op het metaprogramma **Visual-Auditory-Kinesthetic**. Uit deze scores blijkt dat de auditors bij een assurance-opdracht zich veel nadrukkelijker richten op visuele informatie ('zien is geloven') dan bij adviesopdrachten. Bij een adviesopdracht zijn de respondenten veel meer gericht op de kinesthetische – gevoelsmatige – kant, betrekking hebbend op mensen en relaties.

'Terugkijkend bestendigen' of 'vooruitkijkend veranderen'

In tabel 3 hebben wij enkele metaprogramma's opgenomen die in samenhang inzicht verschaffen in de optiek waarmee wordt gekeken: terugkijkend of vooruitkijkend.

Metaprogramma's	Assurance-opdracht	Advies-opdracht	Vershil	Sign
Past – gericht op het verleden	3,9	1,8	- 2,1	0,000***
Present – gericht op het heden	3,5	3,8	+ 0,3	0,154
Future – gericht op toekomst	2,6	4,4	+ 1,8	0,000***
Maintenance – behouden wat er is	4,1	2,1	- 2,0	0.000***
Development – geleidelijk veranderen	3,7	4,5	+ 0,8	0.000***
Change – over een andere boeg	2,2	3,4	+ 1,2	0,000***

Tabel 3 terugkijkend bestendigen of vooruitkijkend veranderen

Uit onze interpretatie van de scores in tabel 3 komt het volgende beeld naar voren. De respondenten zijn bij een assurance-opdracht sterk gericht op het verleden en brengen die in verband met de huidige situatie. Zij zijn veel minder georiënteerd op de toekomst. Bij een adviesopdracht ligt de focus veel minder op het verleden en is de oriëntatie in hoge mate gericht op de toekomst en de huidige situatie. Dit onderscheid brengt met zich mee dat auditors bij een adviesopdracht mogelijk de historie van een organisatie ('de herkomst') uit het oog verliezen, en bij een assurance-opdracht juist de toekomst van de organisatie ('de richting') uit het oog kunnen verliezen.

Dit onderscheid wordt bevestigd en aangevuld door de scores op het metaprogramma **Maintenance-Development-Change**. Uit deze scores blijkt dat de auditors bij een assurance-opdracht zich nadrukkelijker richten op het bestendigen van een bestaande situatie en veel minder op wijzigingen die nodig zijn. De auditor heeft bij een assurance-opdracht tevens oog voor de ontwikkeling van de organisatie, maar dan vooral gericht op het verminderen van fouten die in het verleden zijn gemaakt. Bij een adviesopdracht zijn de respondenten veel minder gericht op bestendiging van de bestaande situatie, maar richten zij zich meer op de veranderingen waar de organisatie in de toekomst mee te maken heeft.

3 Conclusie & discussie

Auditors verrichten zowel assurance-opdrachten als adviesopdrachten. In deze bijdrage aan de bundel is niet zozeer gezien hoe het vaktechnisch zou moeten zijn, maar in plaats daarvan onderzocht hoe de auditor in de praktijk bij een adviesopdracht mogelijk een andere bril opzet (een andere stijl van waarnemen, denken en communiceren hanteert) dan bij een assurance-opdracht. Uit de resultaten blijkt dit inderdaad het geval te zijn. De volgende vraag is natuurlijk of dat een goede zaak is of niet.

Deze onderzoeksresultaten zijn te beschouwen op drie niveaus. Een eerste niveau betreft de vraag wat deze 'brillen' betekenen voor de individuele auditor bij de uitvoering van advies- en assurance-opdrachten. Een niveau dieper gaat het om de vraag wat deze onderzoeksresultaten betekenen voor de beroepsgroep. Nog een niveau dieper gaat het om de vraag wat het betekent voor de organisaties waar auditors werkzaam zijn, wetende dat auditors uiteenlopende 'brillen' hebben bij assurance- en adviesopdrachten.

De individuele auditor

De resultaten van de assessments zijn enkele weken na de afname klassikaal besproken met de deelnemers. Het was opmerkelijk dat de meeste auditors die deelnamen aan dit assessment van mening waren dat een 'gekleurde' bril onvermijdelijk is, omdat deze wordt gevormd door eigen persoonlijke karaktereigenschappen en ervaringen. Daaruit voortvloeiend waren zij zelf van mening dat hun bril niet of nauwelijks wisselt per opdracht of per type opdracht dat zij verrichten. De resultaten weerspreken ook niet dat persoonlijke karaktereigenschappen en ervaring een belangrijke rol spelen bij het waarnemen, denken en communiceren. De persoonlijke eigenschappen van mensen die werkzaam zijn als auditor worden bijvoorbeeld zichtbaar in de meting dat auditors doorgaans bedachtzaam zijn en niet zomaar hard van stapel lopen. Ook hebben auditors doorgaans vooral oog voor fouten en tekortkomingen.

Toch is het opvallend dat een verschuiving van context (van assurance-opdracht naar advies-opdracht) onbewust een wisseling van bril met zich meebrengt. Hoewel het een illusie is dat auditors ongefilterd en objectief waarnemen en communiceren, is objectiviteit wel gediend met zelfkennis over de bril die de auditor onbewust draagt en onbewust wisselt. Voor individuele auditors kan het zijn dat het onderscheid tussen de twee brillen veel groter of juist veel kleiner is dan de hier gepresenteerde verschillen op basis van gemiddelden van 37 respondenten. Een klein verschil kan duiden op een vorm van eenduidigheid, standvastigheid en herkenbaarheid van de auditor binnen uiteenlopende typen opdrachten. De organisatie weet wat hij/zij aan deze auditor heeft en wordt niet verrast doordat de auditor zich als een kameleon aanpast aan het type opdracht. Een auditor die sterk verschillende brillen hanteert zou echter verwarring kunnen veroorzaken bij afnemers, omdat de herkenbaarheid van de auditor vertroebelt: in de ogen van de organisatie wisselt deze auditor niet alleen van bril, maar ook van masker.

De beroepsgroep

Dit brengt ons bij de volgende invalshoek, namelijk de beroepsgroep. De resultaten van ons onderzoek lenen zich voor bespreking binnen de beroepsgroep, waarbij kan worden nagegaan hoeveel flexibiliteit in brillen gewenst is en op welk punt de herkenbaarheid van de auditor in het

geding komt. Daarnaast zou de beroepsgroep enkele accenten kunnen belichten van typische voorkeursstijlen die belangrijk zijn in het profiel van de auditor, opererend op assurance-opdrachten respectievelijk adviesopdrachten.

De organisaties

Tenslotte kunnen onze resultaten gebruikt worden binnen organisaties om na te gaan of hun auditors op assurance-opdrachten en adviesopdrachten het profiel van waarnemen, denken en communiceren hebben dat de organisatie als wenselijk ervaart. Bij de samenstelling van teams met auditors zou hiermee rekening gehouden kunnen worden.

4 Afsluiting

Met dit empirisch onderzoek is een bijdrage geleverd aan het debat over assurance- versus advieswerkzaamheden van auditors. Niet zozeer vanuit de vraag 'hoe het moet' vanuit vaktechnisch perspectief, maar veeleer vanuit de analyse van 'wat er nu echt gebeurt' als auditors zowel assurance- als adviesopdrachten uitvoeren. Geconstateerd is dat de auditor verschillende brillen opzet. Aan de beroepsgroep de vraag welke bedreigingen en kansen dat met zich meebrengt en dergelijke inzichten te benutten.

AUDITORS ADVISEREN

ADVIES DOOR EN VOOR AUDITORS

ESAA Erasmus School of Accounting & Assurance

Deze bundel is een uitgave van de Post-Master opleiding Internal Auditing & Advisory aan de Erasmus Universiteit Rotterdam.

Onze Rotterdamse opleiding draagt als naam '*Internal Auditing & Advisory*'. In deze bundel gaan we dieper in op de vraag: waarom dient er eigenlijk aandacht te zijn voor advisering naast auditing? En wat wordt er dan precies bedoeld met advisering: wat valt er wel onder en wat niet? En hoe kan advisering door auditors op een professionele manier invulling krijgen? Waar liggen de risico's, maar ook de kansen, als we audit en advisering met elkaar in verband brengen? Welk advies past hier richting de auditor?

De variëteit aan invalshoeken en soms ook tegenstrijdige meningen weerspiegelt mooi de veelheid aan opvattingen die leven in het vakgebied. Daarnaast biedt de bundel een aantal handvatten. Het geeft inzicht in mogen, willen en kunnen van advisering binnen het auditdomein, maar ook in de aard, de vorm en het tijdslelement. Daarmee geeft de bundel de lezer de nodige stof tot overdenking en zelfreflectie en kan het eenieder helpen zelf te bepalen hoe men zich tot dit thema verhoudt en een eigen weloverwogen positie te zoeken ten aanzien van 'auditing en advisering'.



ESAA Erasmus School of
Accounting & Assurance

AUDITORS ADVISEREN. ADVIES DOOR EN VOOR AUDITORS.

Erasmus School of Accounting & Assurance

AUDITORS ADVISEREN



ESAA Erasmus School of
Accounting & Assurance

ADVIES DOOR EN VOOR AUDITORS

Redactie: Mark van Twist, Jolanda Breedveld, Michel Vlak